



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.002222/2006-99
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.405 – 3ª Turma
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria CIDE-REMESSAS
Recorrente SAS INSTITUTE BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2002

REMESSAS AO EXTERIOR DE ROYALTIES PELA LICENÇA DE USO OU DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR, DE JANEIRO/2002 A DEZEMBRO/2005. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

De 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a 31 de dezembro de 2005, data após a qual passou a ter vigência o art. 20 da Lei nº 11.452/2007, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, havendo ou não transferência de tecnologia, aí incluída a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador.

EFEITOS RETROATIVOS SOBRE COBRANÇA DE TRIBUTO. LEI EXPRESSAMENTE INTERPRETATIVA. ART. 20 DA LEI Nº 11.452/2007. FIXAÇÃO EXPRESSA DA SUA EFICÁCIA, NA MESMA LEI (ART. 21), A PARTIR DE 01/01/2006.

A teor do art 106, I, do CTN, para que uma lei retroaja seus efeitos, no que tange à cobrança de tributo, ela tem que ser expressamente interpretativa, o que não ocorre com a Lei nº 11.452/2007, que é expressa, outrossim, ao fixar, em seu art. 21, a data a partir da qual passou a ter efeitos o seu art. 20 (1º de janeiro de 2006), que exige, para a incidência da contribuição sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, que esteja envolvida a transferência de tecnologia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 461 a 504), contra o Acórdão 3201-001.498, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 405 a 418), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

NORMAS COMPLEMENTARES. OBSERVÂNCIA NÃO CONFIGURADA. CABIMENTO DAS MULTAS APLICADAS E DOS JUROS DE MORA.

Não se configurando a observância de normas complementares, não há que se falar na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN para fins de exclusão das penalidades e dos juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso ...

Primeiramente, foram opostos Embargos de Declaração (fls. 425 a 429), alegando o sujeito passivo (no que interessa a este julgamento) que foi mantida a autuação “sob o argumento de que o lançamento referir-se-ia à incidência da CIDE sobre pagamentos de software e que a não-incidência da CIDE sobre tais remessas somente poderia ser aplicada a partir de janeiro de 2006, nos termos da Lei n.º 11.452/2007” e “não há no acórdão qualquer referência ao julgamento do mérito do lançamento fiscal, ou seja, sobre a possibilidade ou não de cobrança da CIDE sobre as remessas ao exterior ...”.

Os embargos foram acolhidos, conforme Acórdão 3201-002.009 (fls. 445 a 452), reconhecendo a Turma que houve omissão quanto à ementa e determinando no Voto que ela assim ficasse (*grifei*):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NA APRECIÇÃO DE PRELIMINAR. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

Não há nulidade do julgado, quando da omissão de análise de matéria suscitada em sede preliminar, não decorreu preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

A partir de janeiro de 2006, as remessas para pagamento pela licença de uso dos softwares, dos quais não decorram transferência de tecnologia, não estão sujeitas à incidência da CIDE.

NORMAS COMPLEMENTARES. OBSERVÂNCIA NÃO CONFIGURADA. CABIMENTO DAS MULTAS APLICADAS E DOS JUROS DE MORA.

Não se configurando a observância de normas complementares, não há que se falar na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN para fins de exclusão das penalidades e dos juros de mora.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial (fls. 624 a 627), pois “comprovada, apenas, a divergência principal, no sentido da não incidência da CIDE, mesmo antes da edição da Lei nº 11.452/07, sobre as remessas efetuadas ao exterior, como pagamento de licença e utilização de softwares”.

Diz o Conselheiro no Exame de Admissibilidade que “O simples confronto das ementas/votos comprova a divergência principal. Ao contrário da decisão recorrida, o acórdão paradigma decidiu que: ‘O artigo 20 da Lei nº 11.452/07, que alterou a Lei nº 10.168/00 para determinar a não incidência da CIDE sobre remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, tem caráter puramente interpretativo.’, entendendo pela não incidência da CIDE, sobre as remessas efetuadas ao exterior, como pagamento de licença e utilização de softwares, mesmo antes da sua edição”.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 635 a 650).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, a discussão cinge-se à incidência ou não da CIDE-Remessas na remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador, que não impliquem transferência de tecnologia, em 2002.

A Jurisprudência majoritária desta 3ª Turma é no sentido da incidência da contribuição, para os fatos geradores sob análise, conforme Acórdão recente, de minha lavra (nº 9303-006.251, de 24/01/2018), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de Apuração: 31/07/2004 a 31/12/2004

REMESSAS AO EXTERIOR DE ROYALTIES PELA LICENÇA DE USO OU DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR, DE JANEIRO/2002 A DEZEMBRO/2005. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

De 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a 31 de dezembro de 2005, data após a qual passou a ter vigência o art. 20 da Lei nº 11.452/2007, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, havendo ou não transferência de tecnologia, aí incluída a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador.

EFEITOS RETROATIVOS SOBRE COBRANÇA DE TRIBUTO. LEI EXPRESSAMENTE INTERPRETATIVA. ART. 20 DA LEI Nº 11.452/2007. FIXAÇÃO EXPRESSA DA SUA EFICÁCIA, NA MESMA LEI (ART. 21), A PARTIR DE 01/01/2006.

A teor do art 106, I, do CTN, para que uma lei retroaja seus efeitos, no que tange à cobrança de tributo, ela tem que ser expressamente interpretativa, o que não ocorre com a Lei nº 11.452/2007, que é expressa, outrossim, ao fixar, em seu art. 21, a data a partir da qual passou a ter efeitos o seu art. 20 (1º de janeiro de 2006), que exige, para a incidência da contribuição sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, que esteja envolvida a transferência de tecnologia.

O período de apuração, neste caso, é anterior (2002), mas, como a vigência da Lei nº 10.332/2001, que alterou a Lei nº 10.168/2000, se deu a partir de 1º de janeiro

daquele ano, adoto como razões de decidir as mesmas do Voto Condutor do acórdão citado, afirmando, de início, que **a transferência de tecnologia não é, como regra, pressuposto para a incidência da CIDE**, considerando, em especial, que a alteração legislativa ampliou (e muito) o campo de incidência da contribuição. Vejamos a redação dada à lei que originalmente instituiu a CIDE-Remessas:

Art. 2º Para fins de ...

.....

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

Quanto aos serviços técnicos, a Súmula CARF nº 127 espancou qualquer dúvida a respeito:

***Súmula CARF nº 127:** A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.*

Tratando agora mais especificamente dos programas de computador, passo a transcrever literalmente excertos do referido Voto:

“E norma legal superveniente ... deixa ainda mais claro o que aqui defendo, se vista a contrario sensu, que é o § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, incluído pelo art. 20 da Lei nº 11.452/2007:

***§ 1º-A.** A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.*

Ora, se a transferência de tecnologia fosse pressuposto para a incidência da contribuição, qual a razão de ser desta norma ?? Se a CIDE já não incidisse pelo fato de que não estivesse envolvida na operação a transferência de tecnologia, por óbvio, seria ela totalmente desnecessária.

O contribuinte alega que o dispositivo teria caráter interpretativo, ou seja, seus efeitos seriam retroativos, mas a própria lei (nº 11.452/2007), em seu art. 21, como já visto, tratou logo de afastar este entendimento:

Art. 21. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006.

O CTN é claríssimo ao exigir que, para ser retroativa, a lei seja expressamente interpretativa (por exemplo, que diga, como em regra ocorre, “para fins de interpretação do art.):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Não estamos aqui diante de aplicação pretérita de penalidades, mas tão-somente de cobrança de tributo. Absolutamente, então, não vejo nenhuma razão para que alguém entenda que esta lei seja retroativa até janeiro de 2002, pois ela fixa, outrossim, expressamente, a data em que o seu art. 20 passaria a produzir efeitos, qual seja, 1º de janeiro de 2006.

.....

Muito recentemente (23/10/2017), foram publicados dois **Acórdãos do STJ**, exatamente com o mesmo teor (REsp nº 1.642.249-SP e nº 1.650.115-SP, respectivamente, das empresas SYMANTEC e TELEFONICA), que convergem para tudo o que aqui defendo – e ainda vão além, tratando das mais recorrentes discussões quanto à incidência ou não da CIDE-Remessas em casos análogos.

Transcrevo, no que interessa, a Ementa do segundo, cuja simples leitura dispensa maiores comentários ...:

... CIDE - REMESSAS. ART. 2º, CAPUT E § 1º, DA LEI N. 10.168/2000 E ART. 10, I, DO DECRETO N. 4.195/2002. INCIDÊNCIA SOBRE O PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS RELATIVOS A PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) AINDA QUE DESACOMPANHADOS DA "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA". ISENÇÃO APENAS PARA OS FATOS GERADORES POSTERIORES A 31.12.2005. ART. 20, DA LEI N. 11.452/2007. SIGNIFICADOS DAS EXPRESSÕES: "TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA ", "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA ", "FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA " E "ABSORÇÃO DE TECNOLOGIA ".

(...)

3. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, caput e §§ 2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000):

a) a detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000);

b) a aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000);

c) a "transferência de tecnologia" (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende c.1) a exploração de patentes (art. 2º, § 1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, § 1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.3) o "fornecimento de tecnologia" (art. 2º, § 1º, segunda parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, § 1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000);

d) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.168/2000); ou

e) royalties, a qualquer título (art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.168/2000).

4. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software "). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.

5. Desse modo, exclusivamente para os fins da incidência da CIDE - Remessas, o art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas.

6. Nessa linha, o "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).

7. Consoante o art. 2º, § 5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem qualquer forma de transferência da cópia do programa (software). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de software proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de royalties, o que se enquadra no conceito de "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000, pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (software) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a

"absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.

8. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o § 1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

9. Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou royalties. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

10. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp nº 1.650.115-SP, Relator Min. Mauro Campbell Marques, Dje 23/10/2017)"

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênias ao ilustre relator, que tanto admiro, para trazer meu entendimento acerca da matéria em debate.

Recordo, para tanto, que se trata de auto de infração lavrado com exigência de CIDE relativo à aquisição de software de prateleira.

O cerne da lide posta em recurso versa sobre a discussão acerca do caráter a ser dado ao art. 20 da Lei 11.542/07 para fins de se definir se o r. dispositivo ao prever que a

CIDE não incide sobre as remessas para a aquisição de softwares sem transferência de tecnologia, inovou no plano tributário, instituindo uma norma de isenção, não retroagindo a fatos pretéritos, OU se reconheceu/esclareceu uma hipótese de não incidência tributária com alcance, por conseguinte, a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência, considerando a disposição contida no art. 2º da Lei 10.168/00.

A priori, importante destacar que não há dúvida de que o software objeto do processo que ensejou a remessa ora discutida **não ensejou transferência de tecnologia**, eis que, se tratam de software de prateleira.

Trata-se de programas de computador produzidos em larga escala e que não tinham por objetivo serem customizados ou encomendados pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar as normas para elucidar o meu entendimento.

Para tanto, importante trazer que a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico foi instituída pela Lei 10.168/00 para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

Para fins de atendimento ao Programa, então, foi instituída a CIDE que, nos termos do “caput” do art. 2º da r. Lei, seria devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Nesse *interim*, vê-se que o próprio “caput” do art. 2º da Lei já trazia que a CIDE não incidiria sobre a remuneração pela aquisição de software de prateleira que não envolva transferência de tecnologia.

Ora, a CIDE somente foi instituída para onerar a pessoa jurídica adquirente de conhecimentos tecnológicos em contratos que impliquem a transferência de tecnologia firmados com não residentes, eis que tinha como intuito basilar motivar à inovação NACIONAL utilizando nosso capital humano e científico NACIONAL.

Para tanto, deveria haver um estímulo para a utilização de recursos humanos, científicos nacional com aplicação ao capital nacional, quer seja, através de “criação de pedágio tributário” para as pessoas jurídicas que, ao invés de se utilizarem ou disporem oportunidades aos residentes ou domiciliados no país – motivando a inovação nacional, firmavam contratos ou adquiriam conhecimentos tecnológicos que implicassem transferência de tecnologia com residentes ou domiciliados no exterior.

Nesse diapasão, vê-se que que, independentemente do advento do art. 20 da Lei 11.452/07 – que trouxe o § 1º-A ao art.2º da Lei 10.168/00 – já era possível se extrair que sobre a remessa para a aquisição de software que não envolvesse transferência de tecnologia não seria devida a CIDE. Eis que não tal evento não conferiria fato gerador passível de incidência da r. contribuição.

Tanto é assim que, visando buscar a segurança jurídica para não se tributar pela CIDE as remessas de aquisição de software que não envolva transferência de tecnologia, vários sujeitos passivos formularam consultas à Receita Federal do Brasil. Essa autoridade

fazendária, assim, emitiu entendimento pela não tributação da contribuição tratando da mesma hipótese ora discutida nesse processo.

Frise-se tal constatação a Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal (Grifos meus):

“Solução de Consulta DISIT/SRRF 8 nº 513/06:

Ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

REMESSAS PARA O EXTERIOR - Programas de Computador (Software)

Não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador-software produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem licença para reprodução no Brasil, por tratar-se de mercadorias.

Dispositivos Legais: Art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); e Portaria MF nº 181, de 28.09.1989.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

CIDE

Não ocorre a incidência da Cide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador-software produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem licença para reprodução no Brasil, por não caracterizar hipótese de incidência da referida contribuição.

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12. 2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002”

E as Soluções de Consulta 20/04, 15/04, 290/03, 133/03, 81/03 e 298/02 emitidas pela Receita Federal do Brasil no mesmo sentido.

Cabe trazer ainda que tais atos administrativos foram emitidos anteriormente à publicação da Lei 11.452/07 – o que reforça que já era possível afastar, somente observando o art. 2º, *caput*, da Lei 10.168/00, a CIDE sobre tais remessas.

Sendo assim, vê-se que o art. 20 da Lei 11.452/07 transcritos abaixo – apenas veio a “ESCLARECER” a aplicação do art. 2º, “caput”, da Lei 10.168/00 para os casos inerentes as remessas para aquisição de software de prateleira que não envolva transferência de tecnologia (Grifos meus):

“Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

“Art. 2º
.....

*§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo **não incide** sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.”*

Tanto é assim que trouxe “**textualmente**” o termo “**não incide**”, deixando claro que se trata de norma “**esclarecedora**”, e não norma institutiva de “isenção”.

Não se trata de norma isentiva, pois caso assim fosse, traria literalmente o termo “isenção” para fins de outorgá-la, em respeito ao art. 111, inciso II, do CTN.

Sendo assim, por óbvio, resta estranho considerar o art. 2º, § 1º-A, da Lei 10.168/00 – trazida pelo art. 20 da Lei 11.452/07 como norma isentiva, vez que se trata especificamente de norma ESCLARECEDORA das hipóteses de incidência referendadas no *caput* do art. 2º da Lei 10.168/00. Recordo que no dispositivo em questão traz o termo “não incide” – o que reforça tal entendimento.

Entender, assim, que o dispositivo esclarecedor seria, em verdade, norma inovadora por ser norma de isenção e, por conseguinte, aplicar tal “isenção” apenas a partir de 2007, usurparia o art. 111, inciso II, do CTN.

Reforço que não se trata de norma isentiva, pois sem o r. dispositivo também poderíamos entender que a CIDE nesse caso não seria devida, pois não poderíamos ignorar a regra matriz de incidência da contribuição que trouxe claramente que a incidência da contribuição abarcaria aquisição e contratos que impliquem transferência de tecnologia. Ou seja, sobre as aquisições e contratos que não impliquem transferência de tecnologia não haveria a INCIDÊNCIA da CIDE.

Sendo assim, a norma “esclarecedora”, que apenas clarifica hipótese de incidência já abarcada pela lei original, não deve ser tratada como norma isentiva e inovadora, pois nada inova no ordenamento jurídico. Apenas clarifica que NÃO INCIDE a CIDE sobre *remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador quando não envolverem a transferência da correspondente tecnologia.*

Diz-se que tal norma é somente esclarecedora, pois tem o condão de “esclarecer”, até mesmo aos julgadores e à autoridade fazendária, as hipóteses de incidência e não incidência da CIDE – que já estavam abarcadas e previstas no art. 2º da Lei 10.168/00.

Não obstante, pode-se ainda inferir que tal dispositivo teria o condão de interpretar norma anterior – o que, nos termos do art. 106 do CTN, poderia ser aplicável a fatos pretéritos.

Com efeito, independentemente de ser norma “esclarecedora” – que automaticamente aplicaria a fatos pretéritos, se entendêssemos como norma interpretativa, ainda que restasse transparente a não incidência da CIDE no evento em discussão, poder-se-ia

insurgir quando da análise do caráter interpretativo da r. norma se essa seria “expressamente” interpretativa para tentar afastar a não tributação para fatos pretéritos.

No entanto, vejo que tal insurgência poderia ser demasiadamente ignorada, eis que tal norma poderia ser vista como “**expressamente interpretativa**”. Ora, ressurgindo ao dispositivo (Grifos meus):

““Art. 2º

.....

*§ 1o-A. A contribuição de que trata este artigo **não incide** sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.”*

Com efeito, resta claro que “expressamente” traz que a CIDE **NÃO INCIDE** sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, SALVO QUANDO ENVOLVEREM A TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA.

Expressamente, então, traz que **NÃO INCIDE A CIDE** nesses casos – e repete regra já posta na Lei 10.168. Portanto, não há como se entender que tal norma não seria esclarecedora ou interpretativa – com aplicação retroativa.

No direito positivo, tem-se que somente devem observar regras constitucionais de anterioridade quando se tratar de instituição ou majoração de tributos. O que, por conseguinte, vê-se não ser o caso em comento.

Ademais, é de se esclarecer que também não se trata de norma de isenção com aplicação a partir da publicação da lei, eis que tal norma deverá trazer literalmente a outorga de isenção – conforme pressupõe o próprio art. 111 do CTN.

Continuando, se fosse norma isentiva, em respeito ao art. 176 do CTN, vê-se ainda que a lei que traria tal norma, deveria especificar as condições e requisitos exigidos para a sua concessão e não há nada que pudesse nos fazer levá-la a esse direcionamento.

Além disso, a norma de não incidência, ao contrário da isenção, traz enunciado de inexistência de relação jurídica entre as partes. O QUE FEZ!!

E a norma isentiva dispensa o pagamento do tributo em razão de determinado ato ou fato jurídico – O que não fez!!

Sendo assim, por essas razões, dou provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Proveitoso ainda trazer, com a devida vênia, meu entendimento acerca do recente julgamento da mesma questão pelo STJ, vez que a 2ª Turma daquele tribunal superior se posicionou em sentido contrário ao meu entendimento, quando da apreciação do REsp 1.642.249, pois decidiu que incide CIDE sobre contratos de licença de uso e comercialização

ou distribuição de software em que há remessa de valores ao exterior, independentemente de absorção de tecnologia. Tal julgado envolveu o período de 2000 a 2006.

O relator Ministro Mauro Campbell Marques trouxe em ementa:

“[...]

4. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, caput e §§2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000):

*a) a **detenção da licença** de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000);*

*b) a **aquisição de conhecimentos** tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n.*

10.168/2000);

*c) a **"transferência de tecnologia"** (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende c.1) a exploração de patentes (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.3) o **"fornecimento de tecnologia"** (art. 2º, §1º, segunda parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, §1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000);*

*d) a prestação de **serviços técnicos** e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000); ou*

*e) **royalties, a qualquer título** (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000).*

5. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software"). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.

*6. Desse modo, **exclusivamente para os fins da incidência da CIDE -***

Remessas, o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas.

7. Nessa linha, o "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a

comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).

8. Consoante o art. 2º, §5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem qualquer forma de transferência da cópia do programa (software). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de software proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de royalties, o que se enquadra no conceito de "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (software) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a "absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.

9. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o §1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

10. Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou royalties. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido."

Vê-se que o ministro relator entendeu que o conceito de "transferência de tecnologia" de que trata o art. 2º da Lei 10.168/00 não coincide com a Lei do Software – Lei 9.609/98 – que, por sua vez, exige a "absorção" de tecnologia. O que, por conseguinte, entende que ainda que não haja acesso ao código fonte por quem a recebe, o fornecimento de cópia de programa comercializável seria fornecimento de tecnologia.

Para tanto, traz que: "Para ser comercializada, a tecnologia precisa ser de algum modo fornecida a quem vai comercializar. Não há necessidade de absorção de tecnologia". E ainda ao mencionar o art. 2º, § 1º-A, da Lei 10.168 – dispositivo incluído pela Lei 11.452/07, reflete que o enunciado está abarcado pelo instituto da "isenção".

Como havia refletido anteriormente, entendo que esse dispositivo não estaria abarcado pelo instituto da isenção, pois se trata de norma de hipótese de NÃO INCIDÊNCIA. Recordo o § 1º-A:

*“§ 1o-A. A contribuição de que trata este artigo **não incide** sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia”*

A norma de “não incidência” esclarece que a situação do fato, quando realizada, não faz nascer a obrigação tributária, vez que não está enquadrado na hipótese de incidência do tributo.

O art. 2º, *caput*, da Lei 10.168/00 contempla expressamente a hipótese de incidência – qual seja, no caso, que a CIDE INCIDE sobre, entre outros, contratos que IMPLIQUEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. Sendo assim, os contratos que não envolvam transferência de tecnologia NÃO INCIDEM a CIDE.

Enquanto o instituto da isenção, por sua vez, exclui da lei parcela da hipótese de incidência tributária. Ou seja, caso haja algum fato que se subsume à hipótese de incidência, a lei poderá excluí-la da tributação, ainda que se trate de um fato que se enquadre na hipótese de incidência. Vê-se claro no presente caso que o art. 2º, § 1º-A, da Lei 10.168/00 não confere o instituto da isenção, pois o fato de adquirir software sem transferência de tecnologia já NÃO se encontra na hipótese de incidência.

Ademais, importante trazer que a transferência de tecnologia de que trata a lei envolve efetivamente o acesso ao código fonte, pois somente com essa “inteligência” é que teríamos a transferência de tecnologia para o desenvolvimento de produtos. A transferência de tecnologia implica *de per se* a absorção da tecnologia, justamente para ser utilizável para o desenvolvimento de novos produtos. A transferência de tecnologia envolve a “absorção” dessa inteligência para a criação ou customização de novos produtos.

Na aquisição de software de prateleira não há implicação de transferência de tecnologia. A mera aquisição, sem a absorção da inteligência (tecnologia) e, para fins comerciais, confere a situação de mera aquisição de mercadorias.

Se entendêssemos que o software de prateleira tem tecnologia e, portanto, implica transferência de tecnologia, ainda que não seja essa absorvida pelo adquirente, já não faríamos mais distinção do que seria “serviço” ou mercadoria. Do que seria customizável ou não. Do que poderia incidir ISS ou ICMS. IPI?

E, se assim pensássemos, por que então o dispositivo em questão traria “*salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia*”, já que toda a aquisição de software possui “internamente” tecnologia e seria tributável pela CIDE? Seja software de prateleira ou não?

Por isso, entendo que a Lei 9.609/98 trouxe corretamente o conceito de contratos de licença de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia. A implicação de transferência de tecnologia implica efetivamente a absorção da tecnologia. Como pode haver “transferência” sem absorção da tecnologia?

Processo nº 19515.002222/2006-99
Acórdão n.º **9303-007.405**

CSRF-T3
Fl. 667

Em vista de todo o exposto, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama